



# Beretning til Statsrevisorerne om SKATs indsats på transfer pricing- området

August  
2014

revision

revision

revision

## Indholdsfortegnelse

1.	Introduktion og konklusion .....	1
1.1.	Formål og hovedkonklusion .....	1
1.2.	Baggrund .....	4
1.3.	Revisionskriterier, metode og afgrænsning .....	5
2.	SKATs udsøgningsgrundlag .....	7
2.1.	Selskaber med transfer pricing .....	7
3.	SKATs kontrolprojekter .....	12
3.1.	SKATs udvælgelse af kontrolprojekter.....	13
3.2.	Udsøgning af selskaber til kontrol.....	15
3.3.	Resultatet af SKATs kontrolindsats .....	18
4.	Den præventive indsats .....	22
4.1.	Oplysnings- og dokumentationspligterne .....	22
4.2.	TAX G .....	25
	Bilag 1. APA.....	28
	Bilag 2. TAX G .....	29
	Bilag 3. En kort beskrivelse af de afsluttede projekter .....	30
	Bilag 4. Ordliste.....	31

---

Rigsrevisionen har selv taget initiativ til denne undersøgelse og afgiver derfor beretningen til Statsrevisorerne i henhold til § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovbe-  
kendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012.

Beretningen vedrører finanslovens § 9. Skatteministeriet.

I undersøgelsesperioden har der været følgende ministre:

Svend Erik Hovmand: november 2001 - august 2004

Kristian Jensen: august 2004 - februar 2010

Troels Lund Poulsen: februar 2010 - marts 2011

Peter Christensen: marts 2011 - oktober 2011

Thor Möger Pedersen: oktober 2011 - oktober 2012

Holger K. Nielsen: oktober 2012 - december 2013

Jonas Dahl: december 2013 - februar 2014

Morten Østergaard: februar 2014 -

Beretningen har i udkast været forelagt Skatteministeriet, hvis bemærkninger er  
afspejlet i beretningen.

---

# 1. Introduktion og konklusion

## 1.1. Formål og hovedkonklusion

1. Denne beretning handler om SKATs indsats på transfer pricing-området. Transfer pricing er den prisfastsættelse, der sker, når 2 interesseforbundne selskaber handler på tværs af landegrænser. Ifølge principperne i international beskatning, som er udstukket af bl.a. OECD og FN, skal handlen ske i overensstemmelse med armslængdeprincippet, dvs. at interesseforbundne parter skal anvende priser og vilkår, der svarer til, hvad uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner.

2. Hvis et selskab med skattepligt i Danmark ikke overholder armslængdeprincippet, er der risiko for, at skattegrundlaget uretmæssigt flytter ud af landet. Hvis et dansk moderselskab fx sælger et patent til sit datterselskab i Irland for billigt, flytter en del af den indtægt, patentet genererer, til Irland, selv om værdiskabelsen oprindeligt fandt sted i Danmark. Dansk skattegrundlag kan også tabes, hvis et dansk datterselskab betaler for meget for lån, serviceydelser eller varer til et moderselskab i udlandet.

3. Det er formålet med SKATs indsats på transfer pricing-området at sikre, at selskaber med skattepligt i Danmark overholder armslængdeprincippet og dermed betaler korrekt skat.

Formålet med beretningen er at undersøge, om SKAT har tilrettelagt en effektiv indsats på transfer pricing-området. Vi besvarer følgende spørgsmål i beretningen:

- Har SKAT overblik over antallet af selskaber med transfer pricing?
- Er SKATs kontrolindsats i forhold til transfer pricing effektiv?
- Har SKAT en effektiv præventiv indsats?

**Armslængdeprincippet** er den internationale standard inden for transfer pricing, som OECD's medlemslande er blevet enige om.

I dansk sammenhæng følger armslængdeprincippet af ligningslovens § 2, stk. 1. Al handel mellem interesseforbundne parter er omfattet af princippet. Det gælder også, når én af et selskabs aktionærer udøver bestemmende indflydelse over et andet selskab, og de 2 parter handler med hinanden.

## HOVEDKONKLUSION

Det er Rigsrevisionens vurdering, at SKAT i kontrolprojekterne effektivt udvælger de selskaber, der har de største transfer pricing-risici. Rigsrevisionen vurderer dog samtidig, at der er væsentlige svagheder i SKATs indsats på transfer pricing-området, og at indsatsen kan og bør forbedres.

SKAT er uenig i kritikken af indsatsen på transfer pricing-området, som ifølge SKAT fremstår unuanceret og ikke-proportional. Rigsrevisionen finder imidlertid fortsat, at SKAT ud over at fastholde sin hidtidige indsats også bør sikre, at indsatsen omfatter alle selskaber med transfer pricing. SKAT bør endvidere få en mere sikker administration af selskabernes oplysninger i selvangivelsen, så SKAT kan bruge de muligheder, som Folketinget har givet SKAT for at føre kontrol med selskabernes oplysningspligt om transfer pricing-transaktioner. Endelig bør SKAT mere systematisk følge op på effekten af indsatsen.

Rigsrevisionen finder det tilfredsstillende, at SKAT i kontrolprojekterne foretager en systematisk og målrettet indsats blandt de selskaber, der har de største transfer pricing-risici. SKATs udvælgelse af risici er overordnet set i overensstemmelse med anbefalingerne fra OECD. SKAT foretog i 2013 systematiske udsøgninger blandt ca. 4.500 af de selskaber, der selv har angivet, at de har transfer pricing-transaktioner. Udsøgningerne resulterede i, at ca. 100 selskaber blev udvalgt til kontrol. Af disse ca. 100 selskaber blev der foretaget forhøjelser i ca. ¼ af selskaberne. De samlede forhøjelser udgjorde ca. 17 mia. kr. i 2013. Det er dog usikkert, hvor stor en andel af forhøjelserne der resulterer i øget skattebetaling, da sagerne ofte ender i klagesystemet eller hos domstolene.

*Rigsrevisionen finder, at SKAT har væsentlige svagheder på følgende områder, som bør forbedres:*

- SKAT kan ikke præcist opgøre, hvor mange selskaber der har transfer pricing, men SKAT vurderer, at det drejer sig om ca. 13.000-14.000 selskaber. Rigsrevisionen finder, at SKAT på et tidligere tidspunkt burde have opgjort gruppen af selskaber med transfer pricing, da det er væsentligt for opgavevaretagelsen, at SKAT har kendskab til den samlede population af disse selskaber.

Én af forklaringerne på usikkerheden er, at SKAT har usikre forretningsgange for registreringen af det bilag til selvangivelsen – 3B-skemaet – hvor selskaber indberetter nærmere oplysninger om transfer pricing. Ca. 20 % af 3B-skemaerne er ikke korrekt registreret hos SKAT. SKAT ved derfor ikke, hvorfor oplysningerne fra disse skemaer mangler, idet det kan skyldes, at SKAT har fravalgt selskaber med små transfer pricing-transaktioner, at skemaerne ikke er indsendt til SKAT, eller at skemaerne er bortkommet. Rigsrevisionen finder SKATs håndtering af 3B-skemaerne utilfredsstillende. SKAT forventer, at problemerne løses i forbindelse med implementeringen af DIAS (Digitalisering af Selskabsskatten).

- SKAT anvender ikke effekt- og resultatmål i forbindelse med transfer pricing og har ikke systematisk fulgt op på effekten af kontrolprojekterne. Rigsrevisionen vurderer, at transfer pricing-forhøjelser i fraværet af overordnede effekt- og resultatmål i praksis kommer til at være det eneste mål, der styres efter. Derved prioriterer SKAT sin indsats der, hvor risikoen for transfer pricing-problemer er størst, og hvor der forventeligt kan findes de største reguleringer af selskabernes indkomst. Rigsrevisionen er enig med SKAT i, at det er vigtigt, at fokus er rettet mod de beløbsmæssigt potentielt store forhøjelser. Men forhøjelser kan ikke stå alene, da det giver en skævhed i indsatsen. Konsekvensen er nemlig, at selskaber med mindre transfer pricing-transaktioner, der ikke indgår i SKATs systematiske udsøgninger, stort set aldrig vil blive omfattet af SKATs kontrolindsats. Rigsrevisionen vurderer således, at op mod  $\frac{2}{3}$  af selskaberne med koncerninterne grænsoverskridende transaktioner ikke bliver omfattet af kontrolindsatsen.

For et selskab med mindre transfer pricing-transaktioner, som ikke er en del af en større dansk koncern, har risikoen for at blive udtaget til kontrol derfor hidtil været tæt på nul. Da risikoen for udvælgelse til kontrol er ét blandt flere forhold, som motiverer selskaber til at selvangive korrekt, finder Rigsrevisionen, at SKAT bør tage hensyn hertil ved udvælgelsen af selskaber til kontrol.

Rigsrevisionen finder derfor, at SKAT også bør styre og tilrettelægge indsatsen ud fra, at *alle* selskaber med transfer pricing kan blive udtaget til kontrol, som dog bør afvejes i forhold til selskabets størrelse og risikoen for fejl. SKAT har oplyst, at den nuværende risikobaserede indsats vil blive suppleret med en indsats, der dækker alle selskaber med transfer pricing. Dette finder Rigsrevisionen tilfredsstillende.

- SKAT bruger som led i den præventive indsats i begrænset omfang de muligheder, som Folketinget har givet SKAT for at føre kontrol med, at selskaberne overholder deres oplysningspligt. Rigsrevisionen finder dette uhensigtsmæssigt og vurderer, at det bl.a. også er en konsekvens af usikkerhederne i SKATs egne interne forretningsgange vedrørende håndteringen af 3B-skemaerne.
- SKAT har igangsat et projekt om udvidede samarbejdsaftaler med de største selskaber Tax Governance (TAX G), selv om der ikke foreligger dokumentation for metodens effektivitet sammenlignet med mere traditionelle former for kontrol. Rigsrevisionen finder det ikke tilfredsstillende, at SKAT – 5 år efter, pilotfasen blev igangsat – ikke kan opgøre, om selskaberne, der deltager i projektet, bliver mere regelføle, eller om TAX G er en mere eller mindre resursekrævende metode til at mindske skattegabet.

## 1.2. Baggrund

4. Hovedparten af al verdenshandel foregår imellem interesseforbundne parter. Når multinationale selskaber beslutter, hvor deres aktivitet skal placeres, og hvordan den skal finansieres, tager de samtidig stilling til, hvor i verden beskatningsgrundlaget skal ligge. De skattemæssige risici, der er forbundet med transfer pricing for både myndigheder og selskaber, er steget i takt med den øgede grænseoverskridende handel med varer og serviceydelser. Rigsrevisionen har selv taget initiativ til undersøgelsen i august 2013.

5. Hvis SKAT vurderer, at et selskabs skattepligtige indkomst ud fra transfer pricing-forhold er opgjort forkert, kan SKAT foretage en forhøjelse af selskabets skattepligtige indkomst. Tabel 1 viser de forhøjelser, som SKAT har foretaget i perioden 2008-2013.

**Tabel 1. Transfer pricing-forhøjelser i perioden 2008-2013**

	Antal sager	Beløb (Mio. kr.)
2008	27	8.692
2009	32	15.273
2010	40	6.290
2011	47	6.192
2012	67	21.216
2013	77	17.374

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra SKAT.

Det fremgår af tabel 1, at såvel antallet af sager som forhøjelserne har været stigende de seneste år. SKAT rapporterer årligt antallet af forhøjelser og forhøjelsernes størrelse til Folketingets Skatteudvalg. Dette er senest sket den 31. marts 2014.

6. Der går i mange tilfælde lang tid, fra SKAT foretager en forhøjelse til de eventuelle faktiske skattebetalinger, og i den periode er den skattemæssige værdi af forhøjelserne usikker. Hvis et selskab er uenig i SKATs forhøjelse, kan selskabet anke afgørelsen til Skatteankestyrelsen og derefter til Landskatteretten og eventuelt videre til domstolene.

7. En del af SKATs indsats på transfer pricing-området handler om at forsvare dansk skatteprovenu over for udenlandske skattemyndigheder ved de såkaldte MAP-forhandlinger. Når et selskab får forhøjet sin indkomst i Danmark, kan selskabet rette henvendelse til et andet lands skattemyndighed for at få sin skat sat tilsvarende ned der. Når der er uenighed om, hvordan kontrollerede transaktioner skal beskattes mellem 2 lande, vil SKAT løse uenigheden inden for rammerne af EF-voldgiftskonventionen, der tager sig af sager om ophævelse af dobbeltbeskatning i de 27 EU-lande, eller forsøge at nå til enighed i en forhandling med de lande, hvor Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

8. Transfer pricing-sager er ofte omkostningstunge for både SKAT og de involverede selskaber. Området er reguleret ved et regelsæt, der løbende tilpasses udviklingen i, hvordan selskaber opererer og handler internationalt. En særlig udfordring består i, at korrekt prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner kræver situationsspecifikke fakta og analyser. Hvis et selskab ikke har udarbejdet tilstrækkelig dokumentation for sine transaktioner, kan SKAT i nogle tilfælde foretage et skøn over værdien af transaktionerne.

**MAP** står for *Mutual Agreement Procedure*. MAP-systemet omfatter de sager, hvor selskaberne beder SKAT eller skattemyndighederne i udlandet om at fjerne den dobbeltbeskatning, en forhøjelse har medført. Disse sager kan løses inden for rammene af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter EF-voldgiftskonventionen.

**Kontrollerede transaktioner**  
Populært sagt betyder det, at det er den samme juridiske person eller personkreds, som både ejer selskabet, der er sælger, og selskabet, der er køber.

Den præcise definition fremgår af skattekontrollovens § 3 B.

9. SKAT har ikke en selvstændig strategi for transfer pricing og har ikke opstillet effekt- og resultatmål for den samlede indsats. SKATs arbejde med transfer pricing er derfor en del af SKATs overordnede indsatsstrategi. Ifølge indsatsstrategien er det SKATs målsætning at sikre, at borgere og selskaber efterlever reglerne og betaler den skat, de skal, så skattegabet reduceres mest muligt.

SKAT udfører på de fleste andre områder skattegabsmålinger, hvor skattegabet opgøres som forskellen mellem, hvad skatteyderne burde have opgivet, og hvad de rent faktisk har opgivet – de såkaldte compliancemålinger. Selskabsskat og transfer pricing er endnu ikke en del af skattegabsanalysen. SKAT har oplyst, at SKAT ved udgangen af 2016 vil opgøre skattegabet og opstille en segmentstrategi på transfer pricing-området, der vil gøre det muligt at måle effekten af SKATs samlede indsats på transfer pricing-området.

10. SKATs indsats på transfer pricing-området indeholder både en kontrolindsats og en præventiv indsats. Al SKATs indsats – såvel den præventive indsats som kontrolindsatsen – er organiseret i nogle konkrete projekter. Ved udgangen af 2013 blev der i alt brugt ca. 105 årsværk til indsatsen på transfer pricing-området.

### 1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning

11. Beretningen er opdelt i 3 kapitler:

- I *kap. 2* undersøger vi, hvor mange danske selskaber der har transfer pricing. Vi undersøger konkret, om SKAT kan opgøre, hvor stor gruppen af selskaber med transfer pricing er.
- I *kap. 3* ser vi på gennemførelsen af kontrolindsatsen, herunder SKATs prioritering af kontrolprojekter, SKATs udsøgning af selskaber til kontrol og resultatet af SKATs kontrolindsats.
- I *kap. 4* ser vi på gennemførelsen af den præventive indsats, herunder om SKAT anvender de redskaber og muligheder, som SKAT har til rådighed i forhold til oplysnings- og dokumentationspligterne.

Både i *kap. 3* og i *kap. 4* undersøger vi, hvordan SKAT samler op på resultater og effekt.

12. Undersøgelsens revisionskriterier er primært baseret på generelle anbefalinger til strategisk planlægning, udførelse og opsamling af viden om resultater og effekt.

13. Revisionen er udført i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. boks 1.

#### **BOKS 1. GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK**

God offentlig revisionsskik er baseret på de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999).

14. Undersøgelsen er baseret på skriftligt materiale, der er indhentet i forbindelse med undersøgelsen, og på møder med SKAT. Rigsrevisionen har desuden holdt møde med FSR's skatteudvalg (danske revisorers skatteudvalg) om SKATs indsats på transfer pricing-området.



Det er SKATs opfattelse, at SKAT har en effektiv indsats, som også internationalt vækker genlyd. Ifølge SKAT har Danmark bl.a. i en periode været det land, som på en absolut skala foretog de største transfer pricing-forhøjelser – i alt knap 40 mia. kr. for 2012 og 2013. Ifølge SKAT var Danmark ligeledes i en periode bl.a. det land i verden, som USA havde de største udestående MAP-sager med. Derudover har SKAT oplyst, at alle de nordiske lande inden for de sidste par år har været i København for at lære, hvordan SKAT har organiseret indsatsarbejdet på transfer pricing-området, herunder i forhold til udsøgning og specialisering, med det formål at organisere indsatsarbejdet efter dansk mønster. Endelig har SKAT oplyst, at man i OECD-regi har bidraget til publikationer om best practice inden for indsatsarbejdet.

Rigsrevisionen tilrettelagde undersøgelsen bl.a. for at sammenligne SKATs indsats med internationale erfaringer på transfer pricing-området. Det var imidlertid ikke muligt for Rigsrevisionen at tilvejebringe den dokumentation, der var nødvendig for at kunne sammenligne med andre landes indsats på transfer pricing-området. Rigsrevisionen har i relevant omfang inddraget anbefalinger fra OECD.

15. Undersøgelsen er afgrænset til transfer pricing og SKATs indsats i forhold hertil. Transfer pricing-området blev først ved SKATs omstrukturering i april 2013 samlet i enheden Store Selskaber. Før 2013 havde Store Selskaber kun ansvaret for transfer pricing i de selskaber, der havde transfer pricing-aktiviteter over 10 mio. kr. for en enkelt transaktionsart eller var koncernforbundet med et selskab, der havde 10 mio. kr. i kontrollerede transaktioner. Undersøgelsen vedrører primært perioden 2010-2013, dog er der i undersøgelsen medtaget forhøjelser tilbage til 2002.

16. Bilag 1 indeholder en præsentation af, hvor mange og hvilke lande SKAT har indgået APA'er med. Bilag 2 viser, at mange andre OECD-lande har projekter med præventive tiltag som fx TAX G. Bilag 3 giver en kort beskrivelse af de afsluttede projekter, der indgår i undersøgelsen. Bilag 4 indeholder en ordliste, der forklarer udvalgte ord og begreber.

---

**Transaktionsarter** refererer til typen af kontrolleret handel. Selskaberne skal til SKAT i et såkaldt 3B-skema oplyse, om de har transaktioner, der overstiger 10 mio. kr. for forskellige typer af indtægter og udgifter fordelt på kategorier, fx varer, management fees, serviceydelser, immaterielle aktiver og tilskud.

**APA** er en forkortelse af Advanced Pricing Agreement. En APA er en aftale mellem et selskab og skattemyndighederne i typisk 2 lande om den værdiansættelse, som selskabet skal anvende i en periode på typisk 5 år.

## 2. SKATs udsøgningsgrundlag

Rigsrevisionen kan konstatere, at SKAT ikke kan opgøre gruppen af selskaber med transfer pricing, men at SKAT skønner, at gruppen består af ca. 13.000-14.000 selskaber. SKAT har ikke før Rigsrevisionens undersøgelse forsøgt at opgøre den samlede gruppe af selskaber med transfer pricing. Det er Rigsrevisionens opfattelse, at det er en forudsætning for en effektiv indsats, at SKAT kan identificere den gruppe af selskaber, som indsatsen potentielt kan omfatte. Rigsrevisionen finder, at SKAT på et tidligere tidspunkt burde have opgjort gruppen af selskaber med transfer pricing.

SKATs usikkerhed vedrørende omfanget af gruppen af selskaber med transfer pricing er bl.a. en konsekvens af, at SKATs håndtering af et bilag til selskabernes selvangivelse (et 3B-skema) har været mangelfuld, fordi SKAT ikke har sikret, at bilaget blev registreret korrekt, og fordi SKAT ikke har rykket for eventuelle manglende 3B-skemaer. SKAT har som følge heraf ikke haft kendskab til, om ca. 20 % af skemaerne er modtaget, om de er bortkommet, eller om de blot ikke er registreret i SKATs interne databaser. Rigsrevisionen finder, at SKATs håndtering af 3B-skemaerne er utilfredsstillende.

### 2.1. Selskaber med transfer pricing

17. Vi har undersøgt, om SKAT kan opgøre, hvor stor gruppen af selskaber med transfer pricing er.

18. Antallet af selskaber med transfer pricing (dvs. koncerninterne grænseoverskridende transaktioner) kan opgøres på baggrund af selskabernes selvangivelse.

19. I selvangivelsens felt 59 skal et selskab markere, hvis selskabet har kontrollerede transaktioner med et andet selskab. Den eneste, men vigtige information, der ligger i denne oplysning, er, at der er tale om 2 selskaber, som har den samme ejer (dvs. er interesseforbundne), og hvor ejeren derfor selv kan kontrollere de priser, der handles til mellem de 2 selskaber.

Hvis de koncerninterne transaktioner sker mellem 2 selskaber i Danmark, kan der ikke flyttes indkomst til udlandet. Gruppen af selskaber, som handler koncerninternt i Danmark, kan være væsentligt at identificere af hensyn til administrationen af andre skattearter. Men i forhold til transfer pricing er det de selskaber, der handler på tværs af landegrænser, som er interessante. Den information kan imidlertid ikke udledes af en markering i selvangivelsens felt 59.

20. Hvis selskabet har kontrollerede transaktioner over 5 mio. kr., skal selskabet supplerende angive dette i selvangivelsens felt 67. Når et selskab har kontrollerede transaktioner over 5 mio. kr. og oplyser dette i selvangivelsens felt 67, skal selskabet også udfylde et bilag med supplerende oplysninger om transaktionerne (et 3B-skema). Boks 2 viser, hvilke oplysninger selskabet skal give i 3B-skemaet.

#### BOKS 2. SELVANGIVELSENS KRAV TIL OPLYSNINGER OM TRANSFER PRICING (3B-SKEMAET)

I selvangivelsen skal selskaberne bl.a. oplyse, om de har kontrollerede transaktioner, og om de kontrollerede transaktioner overstiger 5 mio. kr. i indkomståret. Hvis selskabets transaktioner overstiger 5 mio. kr., skal selskabet også udfylde et bilag til selvangivelsen – 3B-skemaet.

I 3B-skemaet skal selskabet oplyse:

- om skatteyder udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer eller har et fast driftssted i udlandet
- om skatteyder er underlagt bestemmende indflydelse fra fysiske eller juridiske personer eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark
- om skatteyder på anden måde er forbundet med en juridisk person
- om skatteyder er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 6 (selskaber undtaget fra dokumentationspligten)
- den skattepligtiges hovedaktivitetsområde
- det nøjagtige antal enheder, der har været kontrollerede transaktioner med:
  - i Danmark, heraf sambeskattede
  - i de øvrige EU-/EØS-lande, heraf sambeskattede
  - i stater uden for EU/EØS, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med
  - i stater uden for EU/EØS, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med
- hvilke typer kontrollerede transaktioner selskabet har, og hvor store transaktionerne er inden for bestemte intervaller, fordelt på forskellige kategorier, fx køb og salg af varer samt indtægter eller udgifter til serviceydelser, herunder management fees.

Kilde: Selvangivelse for aktieselskaber mfl. og bilag til selvangivelsen om kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B.

21. Når transaktionerne overstiger 5 mio. kr., får SKAT i selvangivelsen og i det særlige 3B-skema en række yderligere informationer om, hvilke lande der handles med, arten og omfanget af kontrollerede transaktioner mv. Det er hovedsageligt informationerne i selvangivelsen og 3B-skemaet, der gør det muligt at opgøre gruppen af selskaber med koncerninterne transaktioner.

22. SKAT har ikke før Rigsrevisionens undersøgelse opgjort antallet af selskaber (den samlede population) med transfer pricing. SKAT kan derfor kun estimere, hvor mange selskaber der findes. Usikkerheden skyldes især 2 forhold, som gennemgås i det følgende.

*SKAT har ikke registreret 3B-skemaerne korrekt*

23. Ét af de transfer pricing-projekter, som SKAT gennemførte i 2013, havde som målsætning at undersøge, hvilke selskaber der burde være med i den pulje af selskaber, som udgør grundlaget for SKATs udsøgning af selskaber til kontrol for transfer pricing, men som ikke var det, fordi selskaberne fejlagtigt ikke havde oplyst SKAT, at de havde kontrollerede transaktioner.

Af SKATs projektbeskrivelse fremgår det bl.a., at der var 3.900 selskaber med en omsætning på over 100 mio. kr., som ikke var en del af grundlaget for SKATs udsøgning af selskaber til kontrol. Ifølge SKAT virkede det usandsynligt, at alle disse skattepligtige selskaber ikke var omfattet af oplysningspligten (selvangivelsens felt 59 og 67 samt 3B-skemaet). I nogle tilfælde kunne det være på grund af uvidenhed, mens det i andre situationer blev skønnet, at der var tale om forsæt. Efter en yderligere udsøgning tog undersøgelsen udgangspunkt i 50 selskaber, som blev udvalgt til gennemgang. Rigsrevisionen modtog en status på projektet i marts 2014.

24. SKAT kontaktede alle 50 selskaber i december 2013, men modtog kun svar fra 25. Af de 25 modtagne svar viste det sig, at SKAT i 5 tilfælde faktisk allerede havde fået tilsendt 3B-skemaer, men at disse fejlagtigt ikke var blevet registreret i SKATs systemer.

25. Formålet med SKATs undersøgelse var at afsløre selskaber, som ikke overholdt oplysningspligten. Undersøgelsen viste også, at nogle selskaber har haft en væsentligt reduceret risiko for kontrol som følge af, at 3B-skemaet ikke var registreret korrekt hos SKAT.

26. Rigsrevisionen anmodede derfor SKAT om at oplyse, hvor mange selskaber der for indkomståret 2011 i selvangivelsens felt 67 havde oplyst, at de havde kontrollerede transaktioner over 5 mio. kr. og derfor også burde medsende 3B-skemaet, men hvor SKAT ikke havde registreret modtagelsen. SKAT har oplyst, at ca. 20 % af 3B-skemaerne ikke var registreret korrekt. SKAT har oplyst, at der kan være 3 mulige årsager til de manglende skemaer. Nogle skemaer lå stadig i selvangivelsen, men blev frasorteret inden indtastningen, fordi de ikke havde kontrollerede transaktioner over 10 mio. kr., hvilket var den grænse, som SKAT internt havde fastsat for registrering. Der kan også være selskaber, der havde sat kryds i felt 67 på selvangivelsen, men som ikke havde indsendt et skema. Endelig kan skemaet ved en fejl være bortkommet i forbindelse med, at SKAT har sendt det til ekstern indtastning/skanning.

27. Rigsrevisionen har anmodet SKAT om at uddybe, hvorfor 3B-skemaerne ikke registreres korrekt i SKATs systemer. SKAT har hertil oplyst, at selskaberne kan indberette 3B-skemaet på 3 måder:

- manuelt ved at udskrive skemaet fra [www.skat.dk](http://www.skat.dk) og vedlægge det selvangivelsen
- pr. e-mail ved at udfylde skemaet på [www.skat.dk](http://www.skat.dk) og indsende det via blanketformularen direkte til en e-mail-adresse i SKAT
- elektronisk direkte i TastSelv Erhverv.

3B-skemaerne samles i SKAT, der sørger for at videresende dem til indtastning/skanning hos et eksternt firma.

28. Det, at der har været 3 forskellige indberetningsmåder af 3B-skemaet, har ifølge SKAT vanskeliggjort kontrollen af modtagelsen, da der kunne være tidsmæssige forskydninger mellem konstateringen af, at felt 67 i selvangivelsen var udfyldt, og at skemaet var registreret som modtaget. En rykkerprocedure, som tidligere havde fungeret tilfredsstillende, gav med de 3 indberetningsmuligheder anledning til, at SKAT brugte tid på at finde ud af, hvor i processen skemaet befandt sig.

I stedet for at ændre forretningsgangene, så kontrollen blev etableret på en anden og mere effektiv måde, har det de senere år fremgået af en intern vejledning til SKATs medarbejdere, at de *ikke* skal rykke for 3B-skemaet, når det mangler, selv om felt 67 på selvangivelsen er udfyldt, og at det er angivet, at selskabet har kontrollerede transaktioner, der samlet overstiger 5 mio. kr. Rigsrevisionen finder, at der burde have været en sådan kontrol.

29. SKAT har oplyst, at 3B-skemaet bliver fuldt digitaliseret fra og med selvangivelsen for 2014. SKAT forventer, at de omtalte problemer løses i forbindelse med implementeringen af it-systemet DIAS (Digitalisering af Selskabsskatten).

*Vanskeligheder med at skille selskaber med transfer pricing fra selskaber med koncerninterne indenlandske transaktioner*

30. En lovændring i 2005 (lov nr. 408 af 1. juni 2005 om ændring af skattekontrolloven, skat-testyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven) betød, at selskaber med koncerninterne transaktioner under 5 mio. kr. ikke længere skulle oplyse, om der var tale om *grænseoverskridende* transaktioner, men kun om transaktionerne var kontrolleret af samme ejer. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget havde lovændringen til formål at sikre dansk overholdelse af EU-retten.

31. For de selskaber, der har koncerninterne transaktioner under 5 mio. kr., indebar lovændringen, at selvangivelsen for ca. 100.000 selskaber ikke længere indeholder oplysning om, hvorvidt de interesseforbundne selskaber er i Danmark, eller om det ene selskab er i Danmark, og det andet selskab er i udlandet. For at kunne identificere de relevante selskaber har SKAT derfor behov for at udskille de selskaber, der har koncerninterne *grænseoverskridende* transaktioner. Det kan SKAT gøre ved hjælp af eksterne databaser, om end det vil være behæftet med nogen usikkerhed.

### SKAT har ikke hidtil opgjort antallet af selskaber med transfer pricing

32. SKAT har som nævnt ikke tidligere forsøgt at opgøre det samlede antal af selskaber med transfer pricing, dvs. selskaber, som har kontrollerede *grænseoverskridende* transaktioner. I forbindelse med Rigsrevisionens undersøgelse har SKAT foretaget en specialkørsel i en ekstern database. SKAT skønner på den baggrund, at der er ca. 13.000-14.000 potentielle selskaber med transfer pricing. SKAT har estimeret, hvordan det samlede antal selskaber med transfer pricing fordeler sig efter transaktionernes størrelse, jf. tabel 2.

**Tabel 2. Antal selskaber med transfer pricing fordelt på transaktionernes størrelse**

Selskaber med transfer pricing over 10 mio. kr.	1.734
Selskaber med transfer pricing mellem 5 mio. kr. og 10 mio. kr.	1.465
Selskaber med transfer pricing under 5 mio. kr. <sup>1)</sup>	Ca. 10.000
<b>Selskaber med transfer pricing i alt</b>	<b>Ca. 13.000-14.000</b>

<sup>1)</sup> SKAT har opgjort antallet af selskaber med transfer pricing over 5 mio. kr. ud fra oplysningerne i 3B-skemaerne, mens det samlede antal selskaber er trukket fra en ekstern database (Orbis). De 2 opgørelser er ikke direkte sammenlignelige, bl.a. på grund af, at ikke alle selskaber overholder oplysningspligten. I realiteten burde en ukendt del af de selskaber, der er rubriceret i kategorien under 5 mio. kr., placeres i de øvrige kategorier.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra SKAT.

*Orbis er en finansiel virksomhedsdatabase med oplysninger om mere end 100 mio. virksomheder fra hele verden. Danmark er repræsenteret med ca. 760.000 virksomheder.*

Én af forklaringerne på, at SKAT ikke har opgjort den samlede gruppe af selskaber med transfer pricing, er, at SKAT hidtil kun har haft fokus på selskaber med transaktioner over 10 mio. kr. SKAT har derfor vurderet, at der ikke var behov for at opgøre hele populationen af selskaber med transfer pricing. Det fremgår af tabel 2, at 1.734 selskaber havde transfer pricing-transaktioner over 10 mio. kr. SKAT har oplyst, at ca. 4.500 selskaber med transfer pricing indgår i gruppen af selskaber, hvor SKAT udsøger selskaber til kontrol. Der indgår i gruppen således også selskaber, der har transfer pricing under 10 mio. kr., hvilket hovedsageligt skyldes, at de er sambeskattet med et andet selskab i SKATs udsøgningsgruppe.

SKAT har oplyst, at der i forbindelse med, at der skal udarbejdes segmentanalyser på transfer pricing-området i 2016, også i analyserne naturligt vil indgå en opgørelse af populationen af selskaber med transfer pricing.

**Resultat**

33. Rigsrevisionen kan konstatere, at SKAT ikke kan opgøre gruppen af selskaber med transfer pricing, men SKAT har i tilknytning til Rigsrevisionens undersøgelse skønnet, at gruppen består af ca. 13.000-14.000 selskaber.

Det er Rigsrevisionens opfattelse, at det er en forudsætning for en effektiv indsats, at SKAT kan identificere alle selskaber med transfer pricing. Rigsrevisionen finder det derfor positivt, at SKAT vil opgøre populationen af selskaber med transfer pricing, men finder, at det bør ske tidligere end for indkomståret 2016.

SKATs usikkerhed vedrørende omfanget af gruppen af selskaber med transfer pricing er bl.a. en konsekvens af, at SKATs håndtering af et bilag til selskabernes selvangivelse har været mangelfuld, fordi SKAT ikke har fået registreret bilaget (3B-skemaet korrekt), og fordi SKAT ikke har rykket for eventuelle manglende 3B-skemaer. SKAT har som følge heraf ikke kendskab til, om ca. 20 % af skemaerne er modtaget, om de er bortkommet, eller om de blot ikke er registreret i SKATs interne databaser. Rigsrevisionen finder, at SKATs håndtering af 3B-skemaerne er utilfredsstillende.

### 3. SKATs kontrolprojekter

SKAT har på flere punkter en effektiv kontrolindsats over for store selskaber med transfer pricing.

SKAT har således en systematisk proces for valg og prioritering af næste års kontrolprojekter, der har til formål at minimere skattegabet. SKAT anvender endvidere målrettede analyser ved udsøgningen af selskaber til kontrol, og udsøgningerne resulterede i 2013 i, at ca. 100 selskaber blev udvalgt til kontrol. Af disse ca. 100 selskaber blev der foretaget forhøjelser i ca.  $\frac{3}{4}$  af selskaberne. De samlede forhøjelser udgjorde ca. 17 mia. kr.

Undersøgelsen har videre vist, at SKAT allerede inden kontrolindsatsen fravælger ca.  $\frac{2}{3}$  af selskaberne med transfer pricing med henvisning til, at en kontrolindsats i denne gruppe vil give et for lille provenu til statskassen. Rigsrevisionen finder, at opdagelsesrisikoen har betydning for, at selskaberne betaler den skat, de skal, og alle selskaber bør således opleve en risiko for kontrol, som dog bør afvejes i forhold til selskabets størrelse og risikoen for fejl i indkomstopgørelsen.

SKAT har oplyst, at indsatsen prioriteres der, hvor risikoen for transfer pricing-problemer er størst, og hvor der forventeligt kan findes de største reguleringer af selskabernes indkomst. Rigsrevisionen er enig med SKAT i, at det er vigtigt, at fokus er rettet mod de beløbsmæssigt store forhøjelser. Men forhøjelser kan ikke stå alene, da det giver en skævhed i indsatsen. Konsekvensen er nemlig, at selskaber med mindre transfer pricing-transaktioner, der ikke indgår i SKATs systematiske udsøgninger, stort set aldrig vil blive omfattet af SKATs kontrolindsats. Rigsrevisionen vurderer således, at op mod  $\frac{2}{3}$  af selskaberne med koncerninterne grænseoverskridende transaktioner ikke er omfattet af kontrolindsatsen.

SKAT har ikke viden om, hvilke konsekvenser den manglende risiko for udvælgelse til kontrol har for de resterende ca. 13.000-14.000 selskaber. Dette hænger også sammen med, at SKAT ikke på transfer pricing-området har opgjort skattegabet, som SKAT gør for en del andre skattearter. Rigsrevisionen finder det positivt, at SKAT vil supplere sin nuværende risikobaserede tilgang med en indsats, der dækker alle selskaber med transfer pricing.

SKAT har kun i 2 ud af 7 afsluttede kontrolprojekter opsamlet viden om projekternes effekt. Rigsrevisionen finder det mindre tilfredsstillende, at SKAT ikke systematisk følger op på effekten af kontrolprojekterne. Rigsrevisionen kan ikke vurdere, om SKAT har succes med at fastholde forhøjelserne efter behandling i klagesystemet, idet 74 % af alle forhøjelsesbeløb siden 2002 er udestående. Rigsrevisionen kan dog konstatere, at SKAT med succes har været i stand til at fastholde en stor del af de forhøjelser, der har indgået i de afgjorte MAP-forhandlinger siden 2009.

34. I dette kapitel vurderer vi, om SKAT har en effektiv kontrolindsats.

### 3.1. SKATs udvælgelse af kontrolprojekter

35. Vi har undersøgt, om SKAT har en systematisk proces til at udvælge de enkelte kontrolprojekter.

36. Udgangspunktet for SKATs indsats på transfer pricing-området er en risikobaseret indsatsmodel, hvor forskellige projektforslag eller -emner prioriteres, ud fra hvor store risici projekterne antages at kunne reducere. Et eksempel på en risiko kan være vedvarende underskud, og et eksempel på et projekt er "Projekt underskudsselskaber", der kontrollerer selskaber, som over en årrække har haft underskud.

37. Idéerne til næste års kontrolprojekter, fx projektet om underskudsselskaber, kommer bl.a. fra SKATs erfaringer fra tidligere års kontrolaktiviteter. Mange af SKATs kontrolprojekter er således projekter, der er videreført fra tidligere år. SKATs medarbejdere kan også komme med idéer til nye projekter baseret på deres arbejds erfaring. Desuden kan SKAT søge inspiration i de erfaringer, som andre landes skatteadministrationer har gjort sig.

38. Når man i SKAT er nået frem til en liste over mulige risici for forkert brug af transfer pricing, opgør SKAT et estimat for risikoens beløbsmæssige størrelse. I projektet om underskudsselskaber opgør SKAT fx, hvor mange selskaber der vedvarende har underskud, og estimerer dernæst, hvad den gruppe skønsmæssigt burde betale i skat. Det estimat, som SKAT når frem til, er et udtryk for en slags skattegab, som projektet om underskudsselskaber skal imødegå. Processen gentages for de andre risikotyper, fx immaterielle aktiver og skattely, og resultatet er en opgørelse over skattegabets fordeling på forskellige risikotyper.

39. Ud over at foretage en vurdering af risiko og væsentlighed foretager SKAT også en vurdering af de muligheder og barrierer, der er forbundet med at foretage en effektiv indsats. Formålet med metoden er at nå frem til en liste over projekter, der tilsammen repræsenterer et bud på den mest omkostningseffektive måde at reducere skattegabets størrelse på.



40. Organisatorisk er processen opdelt således, at listen over mulige projekter i første omgang udarbejdes som grundlag for en risikoworkshop, hvor alle medarbejdere deltager. En styregruppe vurderer første udkast fra workshoppen, og en chefgruppe foretager den endelige prioritering, samtidig med at antallet af årsværk og den organisatoriske placering besluttes. Tabel 3 viser det estimerede skattegab og årsværkforbruget for de 6 transfer pricing-projekter, der indgik i SKATs produktionsplan for 2013.

**Tabel 3. Estimeret skattegab og årsværksforbrug for kontrolprojekter, som indgik i SKATs produktionsplan for transfer pricing i 2013**

Projekt	Forklaring/risiko	Estimeret skattegab <sup>1)</sup> (Mio. kr.)	Estimeret årsværksforbrug <sup>2)</sup>
Underskudsselskaber	Vedvarende dårlige resultater, der ikke er konsistente med udviklingen på markedet, kan være en indikation på forkert brug af transfer pricing.	2.500	37,0
Immaterielle aktiver	Det kan være vanskeligt at værdisætte immaterielle aktiver korrekt, da de typisk er unikke, og dermed kan det være svært at finde et passende sammenligningsgrundlag.	2.500	9,0
Koncernfinansiering	Det kan være vanskeligt at fastslå, om prisen på koncerninterne lån reelt afspejler den risiko, lånet indebærer for långiver.	500	5,0
Store koncerner – transfer pricing	Det kan være vanskeligt at fastslå, om prisen på koncerninterne transaktioner reelt afspejler fordelingen af funktioner, aktiver og risici.	400	15,0
Skattely	Transaktioner med lavskattelande indebærer en indikation på bevidst overflytning af skattegrundlag.	100	7,5
Genforsikring	Betaling af for høje forsikringspræmier til interesseforbundne parter, der ikke afspejler risici, kan nedsætte skattebetalingen i Danmark.	100	2,5

<sup>1)</sup> Ifølge SKAT er estimatet behæftet med stor usikkerhed og baseret på SKATs generelle kendskab til området.

<sup>2)</sup> Tabellen viser kun medtaget kontrolprojekter og ikke internt rettede projekter. Det estimerede årsværkforbrug til kontrolprojekterne stemmer derfor ikke med det samlede årsværkforbrug til transfer pricing.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra SKAT.

41. Rigsrevisionen har sammenholdt SKATs udvælgelse af projekter med OECD's generelle anbefalinger. Sammenholdelsen viser, at SKATs projekter i hovedtræk omfatter de risici, som OECD anbefaler, at der bør være fokus på.

42. Rigsrevisionen har gennemgået formålsbeskrivelsen for de projekter, der var på produktionsplanen for 2013. Af projekt- og formålsbeskrivelserne fremgår det, at målet med projekterne er at minimere skattegab. Nogle af projekterne fortsættes år efter år, hvis SKAT vurderer, at der stadig er et væsentligt skattegab på området. Projekterne om underskudsselskaber og immaterielle aktiver har begge været en del af SKATs indsats i en årrække og har ressourcemæssigt været de væsentligste projekter. Selskaber, der ikke omfattes af de udvalgte risici og projekternes afgrænsninger i forhold til beløbsstørrelser mv., bliver således ikke udsøgt til kontrol.

### Resultat

43. Det er Rigsrevisionens vurdering, at SKAT – ud fra det overordnede formål om at minimere skattegab mest muligt – har en systematisk proces for valg og prioritering af næste års kontrolprojekter. SKATs udvælgelse af risici er overordnet set i overensstemmelse med anbefalingerne fra OECD.

### 3.2. Udsøgning af selskaber til kontrol

44. Vi har undersøgt, om SKAT har en målrettet og dækkende udsøgning af selskaber til kontrol. Ved dækkende forstås, at sandsynligheden for at blive udtaget til kontrol potentielt er til stede for alle selskaber med transfer pricing.

45. SKAT udsøger i de fleste tilfælde selskaber til kontrol blandt de selskaber, der har transfer pricing over 10 mio. kr. på udvalgte transaktionsarter. Dertil kommer et antal selskaber, som er sambeskattede med store selskaber. Den pulje, hvorfra der udsøges selskaber til kontrol, udgør herefter i alt ca. 4.500 selskaber.

I udsøgningen indgår derudover selskaber, der ikke har angivet, at de har transfer pricing, men fx har over 250 ansatte eller over 3 mia. kr. i omsætning. Det skyldes, at SKAT ved, at ikke alle selskaber opfylder deres oplysningsforpligtelse, og denne tilgang er valgt for at minimere risikoen for at overse væsentlige sager. Endelig modtager Store Selskaber henvendelser fra resten af SKAT vedrørende selskaber uden for den samlede population, hvor der er konstateret transfer pricing-problemer.

46. Den konkrete udsøgning og analyse sker med udgangspunkt i projektbeskrivelserne for de enkelte transfer pricing-risici og er ofte en proces, hvor udsøgningskriterier løbende justeres på baggrund af tidligere erfaringer og resultater. Udsøgningerne af selskaber til kontrol sker som en kombination af elektronisk og manuel udsøgning. SKAT anvender ikke generelle variabler ved udsøgning, da disse bestemmes og udvælges konkret i det enkelte projekt med reference til risikovurderingen. SKAT anvender både eksterne og interne databaser, der samlet set rummer et meget stort antal informationer om selskabernes omsætning, indtjening, antal ansatte mv.

SKAT anvender bl.a. 3B-skemaet til at trække information om selskabets hovedaktivitet, fx om der er tale om en koncern, som producerer varer, eller et salgsselskab, som kun varetager distribution af produkter. Skemaet giver også SKAT information om, hvilke lande det skattepligtige selskab har transaktioner med. Er der tale om skattelylande, er det en risikoindikation. Endelig giver skemaet information om størrelsen på de grænseoverskridende transaktioner. Transaktionernes størrelse skal bl.a. ses i forhold til selskabets omsætning og hovedaktivitet samt transaktionsarten.

47. SKAT anvender en tærskel i de fleste udsøgninger på 10 mio. kr. i kontrollerede transaktioner, der efter SKATs opfattelse er et fornuftigt minimumskriterium for væsentlighed, dels for at undgå at foretage marginale forhøjelser, dels af hensyn til den usikkerhed, der knytter sig til hele opgørelsen af armslængdepriser. Selskaber, der har transfer pricing under 10 mio. kr., er ifølge SKAT ikke kontrolegnede. Udgiften til en kontrol kan således overstige en eventuel forhøjelse af selskabets skat. Ikke mindst når det tages i betragtning, at SKAT også skal forhandle meget små forhøjelser med andre landes myndigheder, da en forhøjelse af selskabets indkomst i Danmark typisk vil medføre en tilsvarende nedsættelse i udlandet. Som illustration har SKAT fx beregnet, at en grænseoverskridende kontrolleret serviceydelse på 10 mio. kr. kan medføre en skattemæssig regulering på 0,5 mio. kr. Med en selskabsskat på 25 % modsvare det en potentiel skattebetaling på 125.000 kr.

SKAT vurderer samlet, at SKAT med den valgte tilgang finder alle væsentlige sager vedrørende transfer pricing, selv om selskaber med små transfer pricing-transaktioner på forhånd er sorteret fra.

#### **Eksempel på udsøgning i projektet om underskuds-selskaber**

*I 2010 havde 725 ud af i alt ca. 2.700 koncerner underskud eller ringe skattebetaling. I 2012 havde 833 ud af i alt 3.600 koncerner underskud eller ringe skattebetaling.*

*Heraf blev 430 koncerner prioriteret til eventuel kontrol.*

*30 sager blev henlagt uden kontakt til selskaberne.*

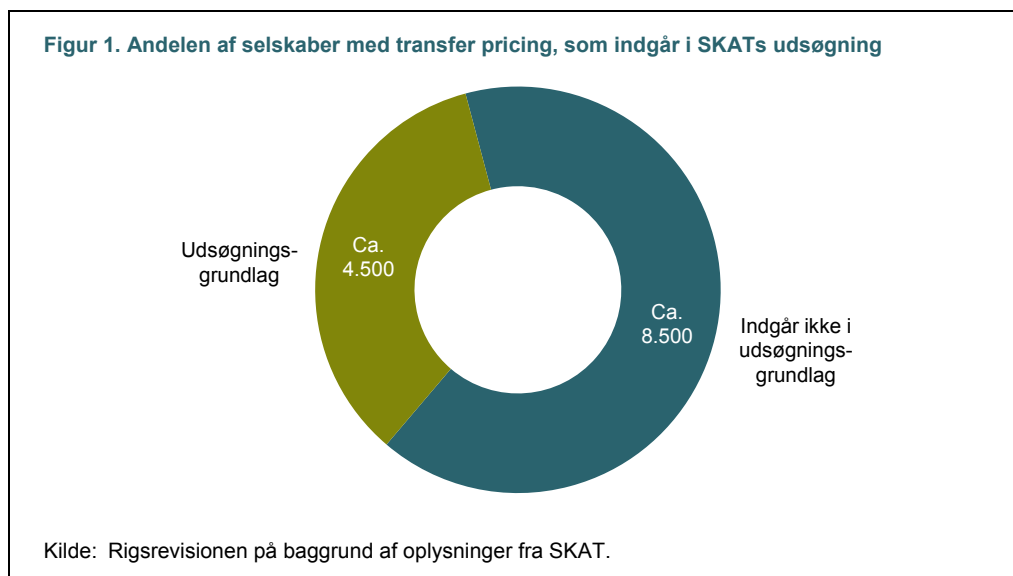
*107 sager blev afsluttet efter kontrol, jf. tabel 4.*

*100 sager var igangværende (december 2013).*

*193 sager blev videreført til det igangværende projekt om underskudsselskaber.*

48. I 2013 har SKAT udsøgt ca. 100 selskaber til kontrol og heraf forhøjet 77 selskabers skattepligtige indkomst blandt de igangværende projekter. De samlede forhøjelser udgjorde ca. 17 mia. kr. i 2013. 2 ud af de forhøjede 77 selskaber lå uden for den gruppe på ca. 4.500 selskaber, hvorfra der udsøges selskaber til kontrol. Disse 2 selskaber indgik således ikke i de systematiske udsøgningsprocesser, men var udsøgt til kontrol af andre årsager. Begge sager blev overdraget fra andre afdelinger i SKAT. Bl.a. kom den ene sag fra Økokrim. Disse selskaber kontrolleres, hvis andre årsager tilsiger det, men de er ikke en del af den systematiske udsøgningsproces i forhold til transfer pricing.

49. Gruppen af selskaber med transfer pricing, der indgår i SKATs udsøgning, udgør som nævnt ifølge SKAT ca. 4.500 selskaber, som har selvangivet, at de har grænseoverskridende transaktioner. Dette skal ses i forhold til, at den samlede population af selskaber potentielt udgør ca. 13.000-14.000 selskaber, jf. figur 1.



Det fremgår af figur 1, at ca. 4.500 selskaber – eller ca.  $\frac{1}{3}$  af alle selskaber med transfer pricing – har en risiko for at blive udtaget til kontrol. De resterende op til ca. 8.500 selskaber med små transfer pricing-transaktioner, svarende til  $\frac{2}{3}$  af selskaberne, indgår ikke i SKATs systematiske udsøgningsgrundlag og har stort set ingen risiko for at blive udtaget til kontrol. SKATs kontrolindsats er således ikke dækkende i forhold til hele populationen af selskaber med transfer pricing. Rigsrevisionen har set eksempler på, at der blandt denne gruppe selskaber har været – og formentlig fortsat vil være – selskaber med væsentlige fejl i indkomstopgørelsen. Det skyldes, at en for lav prissætning af en vare, der sælges concerninternt til et udenlandsk selskab, kan udgøre en væsentlig skatteunddragelse, mens det i selvangivelsen kun vil fremstå som en lille transaktion.

Af SKATs mission fremgår det, at SKAT tænker retssikkerhed ind i alt, hvad SKAT foretager sig, og at SKAT ønsker at behandle alle lige og fair. Endvidere er det et vigtigt element i indsatsstrategien, at alle borgere og selskaber efterlever reglerne og betaler den skat, de skal. Når SKAT på forhånd fravælger en stor gruppe af selskaber fra at blive kontrolleret, så bortfalder opdagelsesrisikoen som et element i kontrolindsatsen i denne gruppe af selskaber.

SKAT har oplyst, at det i forbindelse med segmentanalysen og opgørelsen af skattegabet på transfer pricing-området i 2016 vil blive vurderet, om SKAT ud fra en viden om den samlede population af selskaber med transfer pricing skal tilrettelægge sin indsats, så alle selskaber med transfer pricing med varierende sandsynlighed har en risiko for kontrol. Denne tilgang skal supplere SKATs hidtidige tilgang, så SKAT herefter vil få begge perspektiver med i sin indsats.

## Resultat

50. Undersøgelsen har vist, at der ligger mange målrettede analyser bag udsøgningen af et selskab til kontrol.

SKAT anvender både eksterne og interne databaser i projekterne, herunder også selvangivelsens 3B-skema. Den pulje af selskaber, som SKAT udsøger i, består af ca. 4.500 selskaber, hvilket er ca.  $\frac{1}{3}$  af den samlede potentielle population af selskaber med transfer pricing-transaktioner. SKATs kontrolindsats er således ikke dækkende i forhold til hele populationen af selskaber med transfer pricing.

Undersøgelsen har desuden vist, at SKAT allerede inden kontrolindsatsen fravælger op til  $\frac{2}{3}$  af selskaberne med transfer pricing med henvisning til, at en kontrolindsats i denne gruppe vil give et for lille provenu til statskassen. Rigsrevisionen finder, at opdagelsesrisikoen er et element i, at selskaberne vælger at betale den skat, de skal. Udgiften til at gennemføre en kontrol skal efter Rigsrevisionens opfattelse ikke kun vurderes i forhold til udgiften til kontrol i det enkelte selskab, men også i forhold til effekten af opdagelsesrisikoen i hele gruppen af selskaber.

SKAT prioriterer sin indsats der, hvor risikoen for transfer pricing-problemer er størst, og hvor der forventeligt kan findes de største reguleringer af selskabernes indkomst. Rigsrevisionen er enig med SKAT i, at det er vigtigt, at fokus er rettet mod de beløbsmæssigt potentielt store forhøjelser, og Rigsrevisionen finder det hensigtsmæssigt, at SKAT som udgangspunkt anvender denne tilgang til kontrolindsatsen. Men forhøjelser kan ikke stå alene, da det giver en skævhed i indsatsen. Konsekvensen er nemlig, at selskaber med mindre transfer pricing-transaktioner stort set aldrig vil blive omfattet af SKATs kontrolindsats. I et selskab med mindre transfer pricing-transaktioner, som ikke er en del af den samlede population af selskaber i Store Selskaber, har risikoen for at blive udtaget til kontrol således hidtil været meget lav og tæt på nul. Da risikoen for udvælgelse til kontrol er ét blandt flere forhold, som motiverer selskaber til at selvangive korrekt, finder Rigsrevisionen, at SKAT også bør tage hensyn hertil ved udvælgelsen af selskaber til kontrol. Rigsrevisionen finder derfor, at SKAT også bør styre og tilrettelægge indsatsen ud fra, at alle selskaber med transfer pricing kan blive udtaget til kontrol, hvilket dog bør afvejes i forhold til selskabets størrelse og risikoen for fejl i indkomstopgørelsen.

Rigsrevisionen finder det derfor positivt, at SKAT i forbindelse med segmentanalysen og opgørelsen af skattegabet på transfer pricing-området vil supplere sin hidtidige risikobaserede indsats med en indsats, der adresserer alle selskaber på transfer pricing-området.

### 3.3. Resultatet af SKATs kontrolindsats

51. Vi har undersøgt, hvilke resultater SKAT har opnået i kontrolprojekterne, herunder om SKAT i sin evaluering af projekterne måler på effekten, og om SKAT kan fastholde forhøjelserne i klagesystemet og MAP-systemet.

#### Træfprocent og forhøjelser i de afsluttede projekter

52. Tabel 4 viser træfprocenten og forhøjelserne for de 5 afsluttede projekter, hvor det er muligt at udregne en træfprocent og forhøjelser. Træfprocenten angiver, i hvor stor en andel af de udsøgte sager/selskaber SKAT finder fejl og forhøjer selskabernes skattepligtige indkomst. Det bemærkes, at opgørelsen af projekternes træfprocent og forhøjelser strækker sig over flere år, dvs. perioden 2010-2013.

**Tabel 4. Træfprocent og forhøjelser for 5 projekter i perioden 2010-2013**

Projekt	Træfprocent	Forhøjelser
Underskudsselskaber	78 (83 ud af 107 sager)	8,6 mia. kr.
Værdiansættelse af immaterielle aktiver <sup>1)</sup>	Ikke opgjort (35 sager)	30,4 mia. kr.
Transaktioner til/fra skattelylande	25 (10 ud af 40 sager)	620,0 mio. kr.
Koncernfinansiering	27 (3 ud af 11 sager)	56,0 mio. kr.
Manglende management fees i danske moderselskaber	66 (2 ud af 3 sager)	6,7 mio. kr.

<sup>1)</sup> Træfprocenten kan ikke beregnes, da en del af de kontrollerede selskaber er fundet i andre projekter og overført til dette projekt. For disse selskaber har SKAT således allerede identificeret, at der er et problem.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra SKAT.

Det fremgår af tabel 4, at der er stor variation i projekternes træfprocent og antallet af sager i projekterne. For projektet om underskudsselskaber, som har de fleste sager, er træfprocenten meget høj (78 %). Det fremgår endvidere af tabellen, at projektet om immaterielle aktiver gav de største forhøjelser på 30,4 mia. kr.

**SKATs opsamling på effekt af de afsluttede projekter**

53. Tabel 5 viser, hvordan SKAT har samlet op på effekten af de afsluttede projekter.

**Tabel 5. SKATs opsamling af effekt**

Projekt	Hvordan måler SKAT på effekt?
Underskudsselskaber (2010-2013)	<p><i>Effekten måles som stigende overskudsgrad (driftsresultat) hos de virksomheder, der kontrolleres.</i></p> <p>SKAT har foretaget en nulpunktsmåling, hvor den gennemsnitlige overskudsgrad for perioden 2005-2008 sammenlignes med 2011. SKAT foretager indkomstreguleringer for 8,6 mia. kr. under projektet. SKATs opsamling på effekt viser, at driftsresultatet for 55 af de kontrollerede selskaber (sammenlignet med deres brancher) steg med 5,4 procentpoint i forhold til branchen, svarende til et reguleringsbeløb på 1,5 mia. kr. om året.</p>
Værdiansættelse af immaterielle aktiver (2009-2012)	<p><i>SKAT måler endnu ikke på effekten af indsatsen.</i></p> <p>Der er ifølge SKAT tale om et lille antal sager (35) med et samlet stort reguleringsbeløb (30,6 mia. kr.). Ikke alle sager er fremkommet via en systematisk udsøgningsproces, så det er ifølge SKAT ikke muligt at generalisere fra de udtagne kontroller til populationen af selskaber.</p>
Transaktioner til/fra skattelylande (2012-2013)	<p><i>SKAT havde opstillet 2 succeskriterier, der vedrørte effekt for projektet. Effekten måles som faldende danske indeståender i udvalgte skattelylande og faldende antal danskkontrollerede datterselskaber i skattelylande.</i></p> <p>SKAT har sammenlignet danske indeståender i 10 skattelylande ved projektets start med indestående ved projektets afslutning. Det blev betragtet som en succes, hvis indestående i projektperioden var faldet med 15 %. SKATs slutmåling viste, at der havde været et fald på 5,7 %, og succeskriteriet blev dermed ikke opfyldt.</p> <p>Det andet succeskriterium, der vedrørte effekt, var, at antallet af datterselskaber i skattelylande i en gruppe på 25 danske selskaber i projektperioden skulle være faldet med 15 %. SKATs slutmåling viste, at antallet af datterselskaber i skattelylande var steget. Succeskriteriet blev dermed ikke opfyldt.</p>
Genforsikring (2012-2013)	<p><i>SKAT har endnu ikke målt på effekten af indsatsen.</i></p> <p>Ifølge SKAT er der tale om et pilotprojekt, hvor der ikke blev opstillet effektmål.</p>
Manglende management fees i danske moderselskaber (2011-2013)	<p><i>SKAT har ikke været i stand til at måle på effekten af indsatsen.</i></p> <p>SKAT havde opstillet et succeskriterium om, at projektet skulle medføre, at der skulle ske en stigning i selskaber, der i 3B-skemaet angiver, at de har indtægter fra management services. Projektet blev lukket, fordi SKAT vurderede, at det var uvæsentligt at fortsætte det.</p>
Koncernfinansiering (2009-2012)	<p><i>Det har endnu ikke været muligt at opgøre en effekt af projektet.</i></p>
Koncernfinansiering (2012)	<p><i>Det har endnu ikke været muligt at opgøre en effekt af projektet.</i></p>

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra SKAT.

Det fremgår af tabel 5, at SKAT for 2 projekter – underskudsselskaber og transaktioner til/fra skattelylande – har opsamlet viden om projekternes effekter.

I projektet om underskudsselskaber er 107 selskaber blevet kontrolleret, og SKAT har foretaget en forhøjelse i 83 tilfælde. SKAT har målt effekten af projektet ved at følge udviklingen i selskabernes driftsresultat. For de 83 kontrollerede selskaber steg driftsresultatet med 4,8 % i tiden efter kontrollen, hvilket var mere end i gruppen af sammenlignelige selskaber, som havde et fald i driftsresultatet på 0,6 %. Den positive udvikling for gruppen af kontrollerede selskaber viser ifølge SKAT, at projektet har en mere langsigtet effekt på de kontrollerede 83 selskabers efterrettelighed.

I projektet om transaktioner til/fra skattelylande vedrørte 2 af succeskriterierne måling af effekt. SKAT målte, om SKATs indsats havde medført, at danske indeståender i 10 udvalgte skattelylande var faldet med 15 % fra projektets start til slut. SKATs opfølgning på projektet viste, at der havde været et fald på 5,7 %, og SKATs succeskriterium blev dermed ikke opfyldt.

Endvidere målte SKAT, om en udvalgt gruppe på 25 danske selskaber havde et faldende antal datterselskaber i skattelylande. Målet var et fald på 15 %, men SKATs opfølgning viste, at antallet af datterselskaber i skattelylande var steget.

54. I de andre 5 projekter har SKAT ikke samlet op på effekt, dvs. at SKAT ikke har vurderet projekternes virkning på selskabernes regelefterlevelse. I nogle tilfælde skyldes dette, at der er tale om pilotprojekter, hvor hensigten med projekterne først og fremmest har været at af-søge nye metoder. Rigsrevisionen kan konstatere, at der i gruppen af projekter, hvor SKAT ikke har indsamlet oplysninger om effekten, også er projekter, der har løbet over flere år. SKAT har således samlet set kun oplysninger om effekten af sin indsats på et begrænset antal selskaber ud af den samlede population med kontrolleret grænseoverskridende handel.

55. SKAT udgav i 2013 redegørelsen "Retssikkerhedschefens redegørelse om landsdækkende indsatsprojekter i SKAT". Det fremgår af redegørelsen, at projektarbejdsformen giver anledning til særlige overvejelser, herunder at det ud fra et retssikkerhedshensyn bør overvejes:

- om den samlede portefølje af indsatsprojekter opfylder de overordnede mål og således medvirker til at sikre, at alle betaler de skatter og afgifter, som er fastsat i lovgivningen
- hvordan de konkrete projekter udvælges for at nå disse mål.

SKATs kontrol er målrettet mod at finde de største transfer pricing-fejl. Rigsrevisionen er enig i denne tilgang, men finder som tidligere nævnt dog også, at SKAT bør overveje, hvordan den samlede indsats på transfer pricing-området kan medvirke til, at alle selskaber betaler den skat, de skal ifølge lovgivningen, og hvordan SKAT kan udvælge de konkrete kontrolprojekter for at nå dette mål.

#### Status for SKATs forhøjelser siden 2002

56. Tabel 6 viser en oversigt over SKATs forhøjelser i perioden 2002-2012, og om sagerne/forhøjelserne er afgjort, eller om de er udestående i MAP-systemet og/eller i Landsskatteretten.

**Tabel 6. Oversigt over SKATs transfer pricing-forhøjelsessager i perioden 2002-2012**

Antal forhøjelsessager	Forhøjelsesbeløb	Stadig udestående beløb i MAP-systemet og/eller i Landsskatteretten <sup>1)</sup>	Antal udestående sager i MAP-systemet og/eller i Landsskatteretten
422	65.912 mio. kr.	48.936 mio. kr. (74 %)	62 (15 %)

<sup>1)</sup> Der kan stadig komme nye anmodninger vedrørende transfer pricing-forhøjelser gennemført i 2011 og 2012, da en MAP-anmodning skal være indsendt til Skatteministeriet senest 3 år efter kendelsesdatoen.

Note: Oversigten er udarbejdet med forbehold vedrørende produktionsårene 2002-2008, da datagrundlaget for disse sager er mangelfuldt, jf. svar på skatte- og afgiftsudvalgsspørgsmål nr. 385 af 9. april 2013.

Kilde: SKAT.



Det fremgår af tabel 6, at der siden 2002 har været 422 transfer pricing-forhøjelsessager. Heraf er 62 sager stadig udestående. 360 sager, eller 85 % af sagerne, er således afgjort, og af disse sager har SKAT tabt 2 sager, der samlet gav en nedsættelse på i alt 168 mio. kr.

En stor del af beløbene, svarende til 74 % af alle forhøjelser, er fortsat udestående, fordi de beløbsmæssigt store sager typisk tager meget lang tid at afslutte. Det er derfor ikke muligt at vurdere, om SKAT samlet set har succes med at fastholde forhøjelserne.

57. Når en koncern har fået forhøjet sin indkomst i Danmark, kan den del af koncernen, som er placeret i udlandet, henvende sig til den udenlandske skattemyndighed og anmode om, at selskabets indkomst bliver sat tilsvarende ned der.

58. Rigsrevisionen har undersøgt, hvor mange sager der siden 2009 er afsluttet i MAP-systemet, og hvad resultatet af forhandlingerne blev. Rigsrevisionens gennemgang viser overordnet, at SKAT har succes med at fastholde de danske forhøjelser over for udlandet.

### Resultat

59. Rigsrevisionen kan konstatere, at SKAT i det største kontrolprojekt – projektet om underskudsselskaber – har haft en høj træfprocent målt som andelen ud af virksomheder, der fik forhøjet deres skattepligtige indkomst. SKAT har kun målt på effekten i 2 ud af de 7 afsluttede projekter. SKAT kan ikke på baggrund af disse opsamlings af effekt sige noget om, hvilke af SKATs projekter der leder til den størst mulige reduktion af skattegabet for færrest mulige resurser.

SKAT har ikke viden om, hvilke konsekvenser den manglende risiko for udvælgelse til kontrol har for de resterende ca. 13.000-14.000 selskaber, når SKAT kun kontrollerer ca. 100 selskaber om året. Dette hænger også sammen med, at SKAT ikke på transfer pricing-området har opgjort skattegabet, som SKAT gør for en del andre skattearter. Rigsrevisionen finder derfor, at SKAT bør overveje, hvordan den samlede indsats på transfer pricing-området kan medvirke til, at alle selskaber betaler den skat, de skal ifølge lovgivningen, og hvordan SKAT kan udvælge de konkrete kontrolprojekter for at nå dette mål.

Rigsrevisionen kan ikke vurdere, om SKAT har succes med at fastholde forhøjelserne efter behandling i klagesystemet, idet 74 % af alle forhøjelsesbeløb siden 2002 er udestående, men Rigsrevisionen kan dog konstatere, at SKAT med succes har været i stand til at fastholde en stor del af de forhøjelser, som SKAT har indgået i de afgjorte MAP-forhandlinger siden 2009.



## 4. Den præventive indsats

SKAT har ikke tilrettelagt en tilstrækkelig effektiv præventiv indsats set i forhold til administration af oplysningspligten og TAX G.

Rigsrevisionens undersøgelse har vist, at SKAT har igangsat et projekt om TAX G, selv om der ikke foreligger dokumentation for metodens effektivitet sammenlignet med mere traditionelle former for kontrol. SKAT kunne således ikke – 5 år efter, pilotfasen blev igangsat – opgøre, om TAX G er en mere eller mindre resursekrævende metode til at mindske skattegabets størrelse sammenlignet med traditionel kontrol.

Rigsrevisionen finder desuden, at SKAT ikke i tilstrækkelig grad har udnyttet de muligheder, Folketinget har givet SKAT for at føre kontrol med, at selskaberne overholder deres oplysningspligt. Dette er bl.a. også en konsekvens af de tidligere omtalte usikkerheder i SKATs forretningsgange for registrering af de oplysninger, der følger af oplysningspligten i 3B-skemaet. Det har også svækket SKATs mulighed for at føre kontrol med selskabernes transfer pricing-dokumentation, fordi informationerne, der er indeholdt i 3B-skemaet, kan anvendes til at vurdere, hvilke selskaber der skal udtages til nærmere undersøgelse.

60. Dette kapitel handler om, hvorvidt SKAT har tilrettelagt en effektiv præventiv indsats på udvalgte områder.

### 4.1. Oplysnings- og dokumentationspligterne

61. Vi har undersøgt, om SKAT i sit arbejde anvender de redskaber og de muligheder, som SKAT har til rådighed i forhold til oplysnings- og dokumentationspligterne.

62. Oplysningspligten er selskabernes pligt til at selvangive oplysninger om art og omfang af selskabernes transaktioner med concernforbundne selskaber og omfatter også angivelse af, om den skattepligtige er omfattet af dokumentationspligten. Formålet med oplysningspligten er at give SKAT et redskab til hjælp til udvælgelse af de selskaber, der bør gøres til genstand for nærmere undersøgelse.

Selskaber opfylder deres oplysningspligt ved at udfylde 3 felter på selvangivelsen samt 3B-skemaet, hvis deres kontrollerede transaktioner overstiger 5 mio. kr. 3B-skemaet indeholder – som beskrevet i boks 2 – bl.a. information om arten og omfanget af kontrollerede transaktioner. I 3B-skemaet skal selskaberne også angive, om selskabet er omfattet af skattekontrollens § 3 B, stk. 6, og dermed er undtaget fra kravet om dokumentationspligt. Disse selskaber skal kun udarbejde dokumentation for transaktioner med skattelylande.

#### **§ 3 B, stk. 6, i skattekontrolloven**

*Selskaber, der har under 250 ansatte og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., er undtaget fra at udarbejde transfer pricing-dokumentation for alle kontrollerede transaktioner og skal kun udarbejde dokumentation for transaktioner med skattelylande.*

*Selskaberne skal på 3B-skemaet erklære, om de er omfattet af § 3 B, stk. 6.*

63. Dokumentationspligten er selskabernes pligt til at udarbejde og opbevare dokumentation for, at transfer pricing værdiansættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dokumentationen skal kun indsendes til SKAT, når SKAT anmoder om det. Dokumentationen indgår som et yderligere udvælgelsesredskab i forhold til de sager, hvor SKAT finder grund til at efterprøve, om der er sket en uretmæssig flytning af skattegrundlag til udlandet.

64. Folketinget har i bl.a. 2005 og 2012 gennemført præciseringer og stramninger af reglerne vedrørende transfer pricing. Bag stramningerne i 2005 lå bl.a. en undersøgelse fra 2002, som gennemgik 212 tilfældigt udvalgte selskabers dokumentation, og som viste, at 27,4 % havde udarbejdet dokumentation, der var åbenlyst mangelfuld, mens 21,2 % slet ikke havde udarbejdet dokumentation. SKAT redegjorde i 2002 over for Folketinget bl.a. for de præventive fordele, der ville følge af en bedre overholdelse af dokumentationspligten (redegørelse V6 til Folketinget af 31. oktober 2002). Følgende fordele fremgik af redegørelsen:

- I forhold til det kontrolmæssige aspekt er det væsentligt lettere at sikre et tilstrækkeligt dokumentationsgrundlag, samtidig med at koncerninterne transaktioner foretages. Både de oplysninger, der vedrører selskabet selv og dets transaktioner, og de oplysninger, der skal bruges til sammenligning, kan være gået tabt ved en skattekontrol, som udføres flere år senere.
- Ud over det kontrolmæssige sigte har dokumentationsreglerne også et mere præventivt aspekt, idet de skattepligtige ved udarbejdelsen af dokumentationen vil få fokus rettet mod, at prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner sker i overensstemmelse med armslængdeprincippet.
- Set fra de skattepligtiges synsvinkel vil en fyldestgørende dokumentation mindske risikoen for, at de bliver udsat for en dobbeltbeskatning som følge af, at 2 landes skattemyndigheder vurderer værdien af de pågældende kontrollerede transaktioner forskelligt. Dokumentationen er ikke en garanti for skattemyndighedernes accept af afregningspriserne, men det bliver endog endnu sværere for 2 landes skattemyndigheder at blive enige om, hvilke afregningspriser der følger armslængdeprincippet, hvis en indkomstændring er foretaget på baggrund af en skønsmæssig ansættelse. Derudover er der et tidsmæssigt aspekt i at have udarbejdet dokumentationen inden en eventuel skattekontrol, som alt andet lige vil gå hurtigere, end hvis oplysningerne først skal fremskaffes under kontrollen. En god dokumentation vil tilsvarende kunne reducere sagsbehandlingstiden under eventuelle MAP-forhandlinger.

Folketinget indførte i juni 2005 med L 120 (ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing) bødestraf for manglende overholdelse af oplysnings- og dokumentationspligterne ved at indføre følgende ændringer af skattekontrollovens §§ 14 og 17, jf. boks 3.

### BOKS 3. ÆNDRINGER AF SKATTEKONTROLLOVEN I JUNI 2005

I § 14 blev som stk. 3 indsat: *"Med bøde straffes den, der forsætlig eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6".* (oplysningspligten).

I § 17 blev som stk. 3 indsat: *"Med bøde straffes den, der forsætlig eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter § 3 B, stk. 5 og 6".* (dokumentationspligten).

Ved overtrædelse af oplysningspligten kan indsendelse af 3B-skemaet fremtvinges efter skattekontrollovens § 5, stk. 1 og 2, ved daglige bøder, og der kan pålægges skattetillæg på maks. 5.000 kr. Hvis der afgives vildledende oplysninger i 3B-skemaet, kan der pålægges bøder, som bl.a. afhænger af selskabets omsætning, jf. skattekontrollovens § 14, stk. 5 og 6.

Det følger af L 120, at bøden for manglende eller mangelfuld dokumentation af transfer pricing (dokumentationspligten) skal svare til det dobbelte af omkostningerne til udarbejdelse af dokumentationen. Udarbejder eller forbedrer et selskab på SKATs foranledning sin dokumentation, nedsættes bøden til det halve. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at i de tilfælde, hvor et selskabs skattepligtige indkomst også forhøjes, forhøjes bøden derudover med et beløb svarende til 10 % af indkomstforhøjelsen. Den endelige etablering af bødepraksis skal ifølge lovforslaget ske gennem SKATs administration af reglerne og vil i sidste ende være op til domstolene.

65. I 2012 vedtog Folketinget en lovændring, der gjorde det lettere for SKAT at administrere bødestraf for manglende eller mangelfuld dokumentation. Princippet fra 2005 om en bøde, der svarer til det dobbelte af de sparede omkostninger ved ikke at udarbejde transfer pricing-dokumentation, blev afløst af et fast bødebeløb på 250.000 kr. Det blev desuden præciseret, at bøden for manglende overholdelse af den del af oplysningspligten, der handler om, hvorvidt selskabet er omfattet af dokumentationspligten, skal fastsættes, så bøden bl.a. afhænger af selskabets omsætning (jf. skattekontrollovens § 14, stk. 6). Ved overtrædelse af dokumentationspligten skal bøden tage hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelsen (skattekontrollovens § 17, stk. 4).

66. SKAT har oplyst, at SKAT har været tilbageholdende med at sende oplysningspligtsager til bødevurdering, da SKAT har været klar over de fejlmuligheder, der har været med den manuelle håndtering af 3B-skemaerne. Bl.a. kan der være begået fejl i den eksterne indtastning af 3B-skemaerne. SKAT vil, når den digitale løsning med DIAS bliver tilgængelig, kontrollere og sanktionere opfyldelsen af oplysningspligten.

67. SKAT har desuden oplyst, at SKAT i én enkelt sag siden 2009 har givet bøde for manglende overholdelse af dokumentationspligten, hvor der ikke samtidig er sket en forhøjelse af selskabets indkomst. Dokumentationsbøder bruges som nævnt, hvor dokumentationen er klart mangelfuld eller helt mangler. Der har derudover ifølge SKAT været 2 ordensbødesager, som begge blev afsluttet med en advarsel. Derudover er et antal dokumentations- og ordensbødesager på vej til at blive sendt fra SKAT til politiet/anklagemyndigheden med henblik på at blive ført som prøvesager ved retten.

### Resultat

68. SKAT har over for Folketinget redegjort for de præventive fordele ved, at selskaberne overholdt oplysnings- og dokumentationspligterne. Den information, der fremgår af 3B-skemaet (set i sammenhæng med selvangivelsens andre oplysninger), var tiltænkt som et redskab til at udvælge selskaber til nærmere undersøgelse, fx ved indkaldelse af transfer pricing-dokumentation. Rigsrevisionen finder ikke, at SKAT fuldt ud har udnyttet de muligheder, der ligger i de gradvise stramninger af oplysnings- og dokumentationspligterne, som Folketinget har vedtaget i bl.a. 2005 og 2012. Dette er bl.a. en konsekvens af, at SKAT ikke har registreret 3B-skemaerne korrekt.

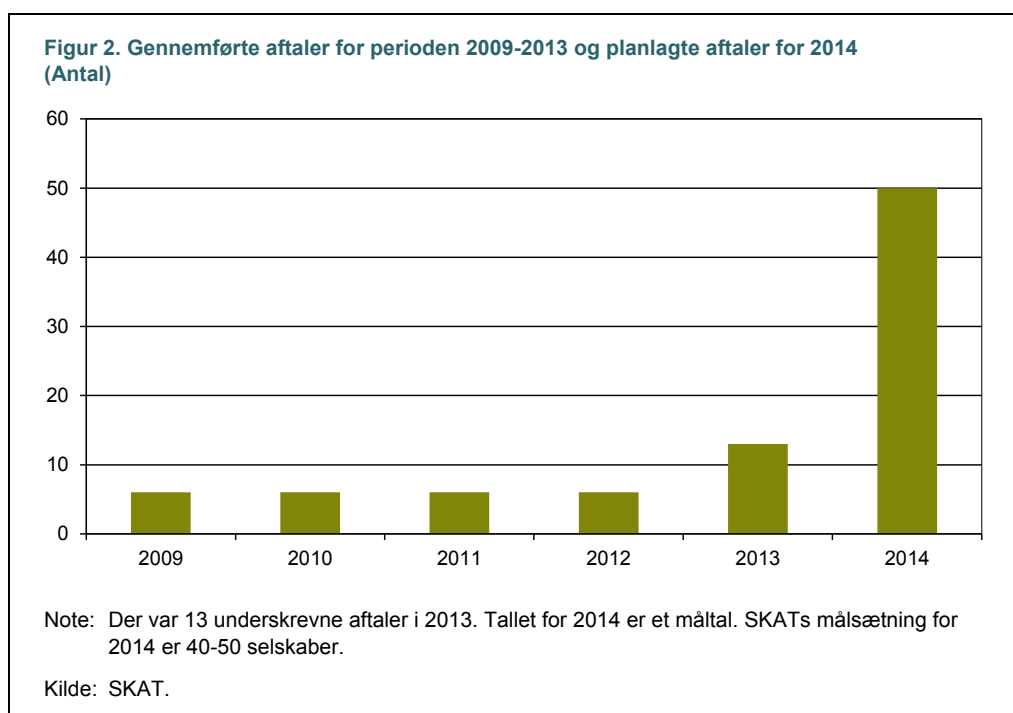
## 4.2. TAX G

69. Vi har undersøgt, om SKAT har viden om resultaterne og effekten af TAX G, herunder om TAX G fører til større regelefterlevelse med et mindre resurseforbrug end traditionel kontrol.

70. TAX G er et tilbud til de allerstørste selskaber i Danmark om et formaliseret samarbejde om at træffe afgørelse om selskabets skattemæssige forhold så tidligt som muligt. Tilbudet omfatter alle skatte- og afgiftsarter, bortset fra told. Særligt i forhold til transfer pricing repræsenterer TAX G en væsentlig omlægning. Set i forhold til andre problemstillinger gælder det for både de berørte selskaber og for SKAT, at transfer pricing ofte vedrører store beløb. Transfer pricing drejer sig også om komplekse problemstillinger med et usikkert udfald, der ofte har en lang tidsmæssig udstrækning.

71. Udgangspunktet er, at eventuelle problemer skal løses undervejs, inden selskabet indgiver sin selvangivelse. At de deltagende selskaber i udgangspunktet ikke skal udsættes for efterfølgende kontrol, er den fordel, selskaberne tilbydes til gengæld for, at de så i årets løb møder SKAT med en væsentligt større åbenhed. SKAT kan dog i princippet godt udtage transfer pricing-sager til kontrol, selv om det pågældende selskab deltager i TAX G.

72. Figur 2 viser antallet af de gennemførte TAX G-samarbejdsaftaler i perioden 2009-2013 og de planlagte samarbejdsaftaler for 2014.



Som det fremgår af figur 2, sker der en betydelig udvidelse af TAX G fra overgangen fra pilotfasen til den egentlige projektfase primo 2013. Målsætningen er, at 40-50 selskaber skal deltage i ordningen ved udgangen af 2014. Baseret på oplysninger fra SKAT vil resurseforbruget for SKAT på TAX G i perioden 2013-2015 være i omegnen af 0,5 til 0,75 årsværk pr. deltagende selskab. SKAT forventer, at resurseforbruget over tid vil falde.

73. De selskaber, der indtil nu har deltaget i TAX G, er kendetegnet ved, at de er meget store, og at de ifølge SKAT har en meget høj grad af regelefterlevelse. SKAT tilbyder kun deltagelse til selskaber blandt de 150 største selskaber i Danmark. I denne gruppe vurderer SKAT, at 70 selskaber har en tilstrækkelig høj grad af regelefterlevelse til at være med i TAX G-ordningen.

74. Rigsrevisionen har gennemgået de resultater, som SKAT har opsamlet fra den første del af projektet, som løb fra ultimo 2008/primus 2009 frem til medio 2011. Kort tid efter pilotperiodens udløb evaluerede SKAT projektet. Evalueringen er baseret på interviews med relevante medarbejdere i SKAT og med repræsentanter fra de deltagende selskaber.

Boks 4 opsummerer nogle af de udfordringer, som den fremtidige udmøntning af ordningen skal imødegå. Overordnet set var begge parter positive, men evalueringen viste også, at TAX G stiller store krav til både SKAT og de deltagende selskaber.

#### BOKS 4. UDFORDRINGER FOR DEN FREMTIDIGE UDMØNTNING AF ORDNINGEN

##### Afgrænsning af samarbejdet

Et selskab gav udtryk for, at SKAT efterspurgte mere materiale, end hvad SKAT ud fra en risikovurdering erfaringsmæssigt typisk ville efterspørge. Medarbejdere i SKAT gav på den anden side udtryk for, at de var blevet forelagt flere spørgsmål, end det var realistisk at behandle, hvilket antyder, at der har været problemer med at afstemme selskabernes og SKATs forventninger til ordningen.

##### Organisatorisk forankring

Et selskab oplevede, at deres kontaktperson i SKAT ikke havde et tilstrækkeligt klart mandat til at tage stilling til de forelagte problemstillinger. Denne oplevelse var i modstrid med selskabets erfaringer i England og Holland under et tilsvarende "fordørsprogram". Nogle selskaber havde den opfattelse, at der kunne være problemer internt i SKAT med at koordinere input fra forskellige afdelinger, fx vedrørende transfer pricing.

##### Omstilling til realtid

Vedrørende transfer pricing vurderede medarbejdere i SKAT, at det var vanskeligt at imødekomme selskabets forventning om en hurtig afklaring, samtidig med at SKAT sikrer ensartet behandling i tilsvarende sager. Ligeledes var det en udfordring at afgive svar vedrørende en aktuel transfer pricing-problemstilling, hvis der var igangværende undersøgelser af gamle indkomstår.

Note: I undersøgelsen indgik ud over transfer pricing også andre forhold.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra SKAT.

75. Det fremgik af evalueringsrapporten, at nogle af SKATs medarbejdere mente, at resurseforbruget ville falde undervejs, og at værdien af fremadrettede løsninger er større end kontrol, men der var dog ikke tegn på, at ordningen medførte større regelefterlevelse hos selskaberne. Rigsrevisionen kan konstatere, at SKAT ikke ved pilotprojektets start havde udarbejdet en projektbeskrivelse med succeskriterier og forventet effekt. Evalueringen af pilotprojektet har derfor også den svaghed, at der ikke følges systematisk op på disse forhold.

76. Det var efter pilotfasens afslutning fortsat uklart, hvordan TAX G påvirker selskabernes regelefterlevelse og SKATs resurseforbrug over for de store selskaber, der deltog. SKAT har således ikke mere pålidelige data end de interviews, SKAT foretog med egne medarbejdere og repræsentanter fra de deltagende selskaber efter pilotprojektets afslutning. SKAT har heller ikke vurderet, hvilke konsekvenser det eventuelt har for regelefterlevelsen og resurseforbruget, når ordningen går fra at omfatte de mest regelefterlevende selskaber som i pilotfasen til at omfatte selskaber, der i mindre grad kan antages at være det.

77. Rigsrevisionen kan konstatere, at selv om mange lande har TAX G-lignende ordninger, er der ifølge en opsamling fra OECD i 2013 internationalt set begrænset dokumentation for, at et program som TAX G er en mere effektiv tilgang over for de største selskaber sammenlignet med mere traditionelle former for kontrol, jf. bilag 2.

SKAT har oplyst, at det er rigtigt, at SKAT – på linje med andre landes skatteforvaltninger med lignende ordninger – ikke på nuværende tidspunkt kan påvise de ønskede effekter af TAX G. SKAT agter fremadrettet at følge op på, om regelefterlevelsen kan fastholdes med et lavere resurseforbrug, og SKAT har indsat dette som et effektmål i projektet. SKAT har desuden oplyst, at SKAT ikke finder Rigsrevisionens kritik relevant, da SKAT ser definitionen af succeskriterier og effektmål som ét blandt flere formål med pilotprojekter.

Rigsrevisionen skal hertil bemærke, at TAX G-projektet i sin nuværende form er resursekrævende. SKAT antager, at resurseforbruget på projektet er i omegnen af 0,5 til 0,75 årsværk pr. deltagende selskab i den tidlige fase af projektet, men at resurseforbruget vil falde over tid. Dette svarer til et resurseforbrug på 20-25 medarbejdere om året i projektets første år, hvilket er på niveau med resurseforbruget på de største kontrolprojekter. Rigsrevisionen finder det ikke i sig selv kritisabelt, at SKAT i et pilotprojekt har en fase, hvor SKAT ikke arbejder med præcise effektmål. Men Rigsrevisionen finder det uheldigt, at SKAT – 5 år efter pilotprojektets start – overgår til et resursekrævende og omfattende projekt uden at have større kendskab til den effekt, der forventes at komme ud af det.

### Resultat

78. Rigsrevisionen finder ikke, at resultatet af evalueringen af pilotprojektet leder frem til en beslutning om at gå i drift med TAX G. Det er 5 år efter pilotfasens start fortsat uklart, hvordan TAX G påvirker selskabernes regelefterlevelse og SKATs resurseforbrug.

Rigsrevisionen finder, at omlægningen fra kontrol til TAX G burde være baseret på en overbevisende opsamling på effekt, før projektet overgik fra pilotprojekt til projekt. Det er 5 år siden, pilotprojektet startede, og SKAT har i den periode haft mulighed for at opbygge viden om projektets effekt. Desuden er der tale om en væsentlig udvidelse af projektet opgjort på antallet af selskaber, det potentielle skatteprovenu og resurseforbruget hos SKAT.

Rigsrevisionen, den 14. august 2014

Lone Strøm

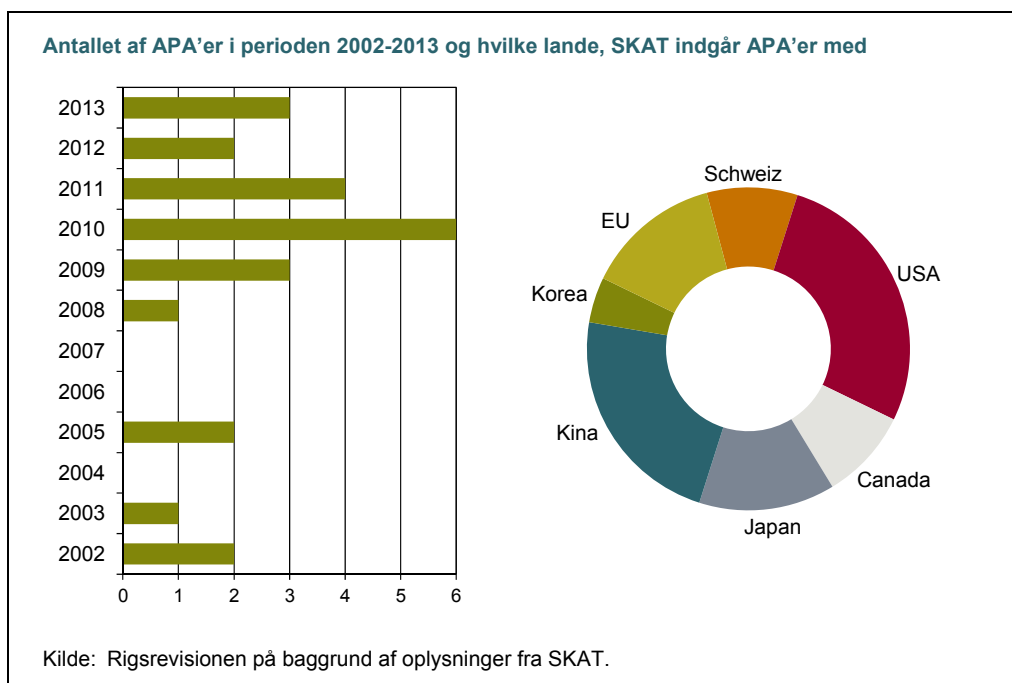
/Peder Juhl Madsen

## Bilag 1. APA

En APA (Advanced Pricing Agreement) er en frivillig aftale mellem et selskab og skattemyndighederne i de lande, typisk 2, som selskabet har kontrollerede transaktioner i. En APA er en aftale om den værdiansættelsesmetode, som selskabet skal anvende for at overholde armslængdeprincippet. En APA varer typisk 5 år og kan forlænges.

En APA er meget omfattende for både SKAT og selskaberne. Dels er resurseforbruget for SKAT i forberedelsen af en APA typisk større end ved en MAP-sag, eftersom man ved en APA lægger sig fast på en værdiansættelsesmetode, der gælder i en lang periode. Dels skal selskaberne bruge flere ressourcer end til udarbejdelsen af den lovpligtige transfer pricing-dokumentation.

Nedenstående figur viser antallet af APA'er, som SKAT årligt har indgået i perioden 2002-2013.



I takt med at landene opruster på transfer pricing-området, forventer SKAT, at der kommer flere APA'er. Danmark har bl.a. mange APA'er med USA, Kina, Japan og EU. Alt andet lige vil der være flest aftaler med de lande, der har en effektiv indsats og kontrol af transfer pricing. En APA kan starte med en henvendelse fra et dansk selskab, der ønsker sikkerhed for selskabets skattebetaling i Danmark som konsekvens af SKATs indsats her. Den kan også starte i udlandet som resultatet af skattemyndighedernes indsats i det pågældende land, hvilket er det typiske.

## Bilag 2. TAX G

Mange lande inden for OECD har i de senere år etableret præventive tiltag i form af TAX G (Tax Governance). Antallet af selskaber omfattet af ordningen, og om samarbejdet er et pilotprojekt eller et egentligt program, fremgår af nedenstående tabel. Tabellen er baseret på data, som OECD's forum for skat har indsamlet.

### TAX G i OECD-lande

	Hvornår	Pilotprojekt	Egentligt program	Omfang
Canada	2010	Nej	Ja	?
Danmark	2008	Nej <sup>1)</sup>	Ja	6 selskaber
Finland	2013	Ja	Nej	6 selskaber
Frankrig	2013	Ja	Nej	?
Irland	2005	Nej	Ja	?
Japan	2010	Nej	Ja	?
Holland	2005	Nej	Ja	10 % af alle selskaber
New Zealand	2010	Nej	Ja	Mindre gruppe
Norge	2011	Ja	Nej	6 selskaber
Rusland	2012	Ja	Nej	12 selskaber
Australien	2001	Nej	Ja	?
Singapore	2008	Ja	Nej	?
Østrig	2011	Nej	Ja	10 selskaber
Slovenien	2010	Nej	Ja	?
Sydafrika	2004	Nej	Ja	?
Spanien	2009	Nej	Ja	?
Sverige	2012	Nej	Ja	12 inviterede
England	2006	Nej	Ja	?
USA	2012	Nej	Ja	?

<sup>1)</sup> Der står nej, fordi opgørelsen her kun angiver, om de enkelte lande p.t. er i gang med et pilotprojekt eller et egentligt program.

Kilde: "Co-operative Compliance: A Framework", OECD, 2013.

Holland var et af de første lande, der indførte en TAX G-lignende ordning. Ordningen har været en inspirationskilde for SKAT i Danmark. Hollands TAX G-ordning med de allerstørste selskaber i Holland startede i 2005. Pr. 31. marts 2012 havde skattemyndigheden i Holland indgået aftaler med ca. 10 % af hele segmentet af både de store selskaber og de små og mellemstore selskaber. Hollands samarbejdsordning blev evalueret i 2012. En af de centrale kritikpointer i evalueringsrapporten var, at skattemyndighederne ikke havde opstillet klare kriterier, der gjorde det muligt at vurdere ordningens effekt, eller om ordningen var mere omkostningseffektiv end traditionel kontrol.

Nogle lande, fx Canada, Australien og England, har implementeret en tilgang, hvor de største selskaber bliver kategoriseret som enten "højrisiko" eller "lavrisiko", og hvor deres status monitoreres over tid. Skattemyndighederne i disse lande tilrettelægger en differentieret indsats på baggrund af denne information over for hele segmentet af selskaber. Tilgangen over for de selskaber, der fx på grund af svagheder i selskabernes interne kontroller er kategoriseret som "højrisiko", kan være at give dem incitamenter til at løse deres problemer, hvorefter de bliver tilbudt at deltage i et udvidet TAX G-lignende program.



### Bilag 3. En kort beskrivelse af de afsluttede projekter

#### Underskudsselskaber

Ingen eller en uvæsentlig skattebetaling giver særlig anledning til at vurdere, om koncernens afregningspriser er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Lav skattebetaling kan indikere, at de kontrollerede transaktioner ikke er fastsat efter armslængdeprincippet. Projektet er en videreførelse af lokale projekter fra før 2010 og skal også ses i sammenhæng med den daværende regerings handlingsplan for multinationale selskaber, som kom den 10. juli 2010. Planen havde fokus på, at en stor del af selskaberne i Danmark ikke gav overskud. Projektet har været højt prioriteret og er et af de største og længstvarende transfer pricing-projekter i SKAT.

#### Værdiansættelse af immaterielle aktiver

Baggrunden for projektet var, at der i en række kontrolsager blev konstateret, at der var uenighed mellem SKAT og selskaberne om værdiansættelse af selskaber og selskabsandele, herunder specielt værdiansættelse af goodwill og andre immaterielle rettigheder, når disse blev overdraget inden for den samme koncern. Desuden observerede SKAT sager, hvor immaterielle aktiver blev brugt til skatteoptimering, idet immaterielle aktiver i deres natur er forholdsvist nemme at flytte.

#### Transaktioner til/fra skattelylande

Det var projektets formål at undersøge selskabernes anvendelse af skattely for at undgå at betale skat i Danmark. SKAT har flere projekter, hvor transaktioner med skattelylande bliver inddraget, fx projekterne om underskudsselskaber, immaterielle aktiver og genforsikring. Dette projekt forsøgte at afdække andre anvendelser af skattely. Der blev taget udgangspunkt i selskaber, der har samhandel med skattelylande på over 100 mio. kr.

#### Genforsikring

Der kendes en del eksempler fra de nordeuropæiske lande på, at koncerner anvender en model, hvor der tegnes forsikringer hos et uafhængigt forsikringsselskab – fortrinsvist i et højskattelands. Det uafhængige forsikringsselskab genforsikrer efterfølgende hos et selskab i et skattelyland. Selskabet hjemmehørende i skattelylandet er koncernforbundet med den oprindelige koncern i højskattelands. Der er risiko for, at der bogføres for store fradrag til forsikringspræmien i Danmark. Det kan fx være, at prisen på forsikringspræmierne ikke svarer til en markedspris. Hvis der udbetales forholdsvist lidt tilbage til forsikringstager, kan det være tegn på, at forsikringspræmien er for høj og bør justeres ned. Det vil betyde et mindre fradrag og dermed større skattebetaling i Danmark.

#### Koncernfinansiering

Projektet fokuserede på lån mellem Danmark og skattelylande. Desuden behandlede projektet også øvrige sager vedrørende koncernfinansiering. Det drejede sig både om lange lån mellem koncernselskaber og situationer, hvor et selskab i en koncern stillede garanti for et andet selskab i samme koncern. Der er risiko for fejl, når koncerner fastsætter betingelser og rentesatser på koncerninterne finansielle transaktioner (lange lån, cash pool og garantier).

#### Manglende management fees i danske moderselskaber

Projektet skulle undersøge, om danskbaserede koncerner får betaling (management fees) for administrative funktioner mv. udført for koncernens øvrige selskaber.

## Bilag 4. Ordliste

APA (Advanced Pricing Agreement)	En APA er en aftale mellem et selskab og skattemyndighederne i typisk 2 lande om den værdiansættelse, som selskabet skal anvende i en periode på typisk 5 år.
Armslængdeprincippet	Den internationale standard inden for transfer pricing, som OECD's medlemslande er blevet enige om. I dansk sammenhæng følger armslængdeprincippet af ligningslovens § 2, stk. 1. Al handel mellem interesseforbundne parter er omfattet af princippet. Det gælder også, når én af et selskabs aktionærer udøver bestemmende indflydelse over et andet selskab, og de 2 parter handler med hinanden.
Compliancemåling	SKATs systematiske måling af borgeres og virksomheders efterlevelse af skatte- og afgiftsreglerne. SKAT har gennemført compliancemålinger vedrørende indkomstårene 2006, 2008 og 2010.
Differentieret indsats	Ifølge indsatsstrategien er det SKATs hensigt, at der i SKATs indsatsprojekter skal anvendes forskellige virkemidler, så de mest effektive virkemidler rettes mod henholdsvis medspillere og modspillere.
Dokumentationspligt	Selskaber med kontrollerede transaktioner skal udarbejde dokumentation for, hvordan priser og vilkår er fastsat. Dokumentationen skal kun indsendes til SKAT, når SKAT anmoder om det.
Forhøjelse	Hvis SKAT vurderer, at et selskab har indberettet et for lavt beløb på sine transfer pricing-aktiviteter, kan SKAT efterfølgende forhøje selskabets indkomst.
Genforsikring	En model, hvor et selskab tegner forsikringer hos et uafhængigt forsikringsselskab – fortrinsvist i et højskattelands. Det uafhængige forsikringsselskab genforsikrer efterfølgende hos et selskab i et skattely.
Immaterielle aktiver	Ikke-fysiske aktiver, fx varemærker, patenter, knowhow og goodwill.
Indsatsstrategi	SKATs strategi, der skal føre til, at såvel borgere som virksomheder i højere grad efterlever skatte- og afgiftsreglerne.
Indsatsprojekt	SKATs indsatsaktiviteter er som hovedregel organiseret i projekter.
Koncern	En samling af selskaber bestående af et moderselskab og ét eller flere datterselskaber. Der foreligger en koncern, hvis moderselskabet kontrollerer, dvs. styrer, datterselskaberne.
Kontrollerede transaktioner	Populært sagt betyder det, at det er den samme juridiske person eller personkreds, som både ejer selskabet, der er sælger, og selskabet, der er køber. Den præcise definition fremgår af skattekontrollovens § 3 B.
MAP (Mutual Agreement Procedure)	MAP omfatter de sager, hvor selskaberne beder SKAT eller skattemyndighederne i udlandet om at fjerne den dobbeltbeskatning, en forhøjelse har medført. Disse sager kan løses inden for rammerne af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter EF-voldgiftskonventionen.
Oplysningspligt	Interesseforbundne selskaber og personer, der i princippet kunne have kontrollerede transaktioner, skal oplyse om dette på deres selvangivelse. Det følger også af oplysningspligten, at selskaber, der er omfattet, skal indsende et særligt 3B-skema til SKAT.
Orbis	En finansiel virksomhedsdatabase med oplysninger om mere end 100 mio. virksomheder fra hele verden. Danmark er repræsenteret med ca. 760.000 virksomheder.
Regelefterlevelse	Det danske ord for compliance.
Skattelylande	Lande, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med, og som har en høj grad af hemmeligholdelse samtidig med lav eller ingen skat.

TAX G (Tax Governance)	En samarbejdsaftale mellem SKAT og de største selskaber. Aftalen betyder, at selskaberne møder SKAT med større åbenhed omkring deres skattemæssige problemstillinger til gengæld for, at selskaberne i udgangspunktet får sikkerhed for behandlingen af deres skattemæssige problemer, inden de selvangiver.
Skattegab	Forskellen mellem de skatter og afgifter, der burde være betalt, hvis alle skatteydere fulgte reglerne, og de skatter og afgifter, der faktisk er betalt.
Transaktionsarter	Refererer til typen af kontrolleret handel. Selskaberne skal til SKAT i et såkaldt 3B-skema oplyse, om de har transaktioner, der overstiger 10 mio. kr. for forskellige typer af indtægter og udgifter fordelt på kategorier, fx varer, management fees, serviceydelser, immaterielle aktiver og tilskud.
Transfer pricing	Værdiansættelsen af varer eller serviceydelser handlet mellem koncernforbundne parter over landegrænser.
Træfprocent	Træfprocenten siger noget om, i hvor stor en andel af de udsøgte sager/selskaber SKAT finder fejl og forhøjer selskabernes skattepligtige indkomst.
3B-skema	Bilag til selvangivelsen, som indeholder information om den skattepligtiges hovedaktivitet, hvilke lande den skattepligtige har transaktioner med, hvilken type af transaktioner (fx materielle aktiver og immaterielle aktiver) og størrelsen af transaktionerne.